

**Mål C-527/23**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

16 augusti 2023

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Tribunalul Prahova (Rumänien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

30 december 2022

**Klagande:**

Weatherford Atlas Gip SA

**Motparter:**

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

---

**Saken i det nationella målet**

Överklagande med yrkande om delvis ogiltigförklaring av det beslut varigenom Weatherford Atlas Gip SA fick avslag på sin begäran om omprövning vad gäller ett mervärdesskattebelopp på 1 774 410 rumänska lei (RON) och om upphävande av det beskattningsbeslut som avsåg de huvudsakliga skatteförpliktelseerna angående de skillnader i beskattningsunderlag som fastställdes i samband med en skatterevision hos juridiska personer. Weatherford Atlas Gip SA har dessutom yrkat att det slås fast att den skatterevisionspromemoria som beskattningsbeslutet grundade sig på är rättsstridig och att den mervärdesskatt som bolaget erlade ska återbetalas.

## **Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artiklarna 2 och 168 i direktiv 2006/112.

## **Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

1) Ska artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med principen om skatteneutralitet, tolkas på så sätt att den utgör hinder för att skattemyndigheten under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet nekar en beskattningsbar person rätt till avdrag för mervärdesskatt som har erlagts för de förvärvade administrationstjänsterna, när det konstateras att alla de kostnader som har redovisats för de förvärvade tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader, att den beskattningsbara personen enbart utför beskattningsbara transaktioner, att tillhandahållandet av tjänsterna uttryckligen har bekräftats av skattemyndigheten och att systemet för omvänd betalningsskyldighet tillämpas (vilket utesluter en förlust för statskassan)?

2) Innebär en tolkning av artiklarna 2 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet att varje enskild medlem i koncernen kan anse att koncerninterna lednings- och administrationstjänster (det vill säga bistånd och rådgivning inom olika områden, finansiell och juridisk rådgivning) som har tillhandahållits till flera medlemmar i koncernen till viss del har använts för beskattningsbara transaktioner, det vill säga förvärvats för egna behov?

3) Innebär en tolkning av artikel 2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, för det fall det fastställs att koncerninterna tjänster inte har tillhandahållits till en av medlemmarna i koncernen, att ett bolag som ingår i koncernen men som inte anses ha tagit del av dessa tjänster kan betraktas som en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap?

## **Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan även kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 2.1, 9.1, 168, 178, 203 och 273

Fördraget om Europeiska unionen, artikel 5.4

Protokoll (nr 2) till fördraget om Europeiska unionen om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, artikel 5

Målen: C-98/98, Midland Bank, C-408/98, Abbey National, C-153/11, Klub, C-465/03, Kretztechnik, C-29/08, SKF, och C-435/05, Investrand

### Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter), artikel 3 a, där följande beskattningsprincip föreskrivs: ”neutralitet vad gäller skatteåtgärder i relation till de olika kategorierna av investerare och kapital, samt ägarskap, vilken genom skattenivån säkrar lika villkor för investerare, rumänskt och utländskt kapital”.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter), artikel 126.1, [där de kumulativa villkoren för beskattningsbara transaktioner fastställs och där det under led a listas ”beskattningsbara transaktioner som i den mening som avses i artiklarna 128–130 utgör eller kan likställas med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och som sker mot ersättning”], artikel 145.2 [enligt vilken den beskattningsbara personen har rätt att dra av skatt som är hänförlig till förvärv om dessa har gjorts för vissa transaktioner, däribland under led a ”beskattningsbara transaktioner”], artikel 146.1 [där villkoren för att göra avdragsrätten gällande fastställs], artikel 150.1 och 150.2.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 om skatter, godkända genom regeringsbeslut nr 44/2004):

– Punkt 2.2 angående artikel 126 i 2003 års skattelag:

”Med avseende på artikel 126.1 a i skattelagen ska leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster ske mot ersättning. Villkoret om ersättning innebär ett direkt samband mellan transaktionen och det vederlag som erhålls. En transaktion är beskattningsbar om den ger kunden en fördel och det vederlag som erhålls har samband med den uppnådda fördelen enligt följande:

a) Villkoret att det ska finnas en fördel för en kund är uppfyllt när leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster åtar sig att leverera varor och/eller tillhandahålla tjänster, vilka kan fastställas, till den person som gör betalningen eller, om betalning inte äger rum, när transaktionen har utförts för att kunna göra ett sådant åtagande. Detta villkor är förenligt med den omständigheten att tjänsterna är kollektiva, att de inte går att mäta med exakthet eller att de kan hänföras till en juridisk skyldighet ...”

– Punkt 41 angående artikel 11 i 2003 års skattelag:

”Vid koncerninterna administrations- och ledningstjänster ska följande beaktas:

a) Mellan närstående bolag ska avdrag för kostnader för administration, ledning, kontroll, rådgivning eller liknande funktioner ske på central eller regional

nivå genom moderbolaget för hela koncernens räkning. Det kan inte krävas något vederlag för dessa verksamheter, eftersom deras rättsgrundlag utgörs av det juridiska förhållande som reglerar affärsverksamhetens organisationsform eller andra regler där förbindelserna mellan enheterna fastställs. Kostnader av detta slag får enbart dras av om sådana enheter dessutom tillhandahåller tjänster till närstående bolag eller om priset för varor och taxorna för tillhandahållna tjänster även tar hänsyn till administrationstjänster eller -kostnader. Avdrag för kostnader av detta slag medges inte för ett dotterbolag som mot bakgrund av det juridiska förhållandet mellan medlemmarna i koncernen använder dessa tjänster endast på sina villkor, eftersom dotterbolaget inte skulle ha använt dessa tjänster om det hade varit en oberoende person.

b) Tjänsterna ska rent faktiskt ha tillhandahållits. Att det förekommer koncerninterna tjänster är inte sig tillräckligt, eftersom oberoende personer i regel enbart betalar för tjänster som faktiskt har tillhandahållits. ...”

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Klagandebolaget Weatherford Atlas Gip SA har över 50 års branschfarenhet av tillhandahållande av tjänster inom kärnboring, boring och utvinning i oljeindustrin samt geologiska tjänster och styrd boring i Rumänien. Bolaget ingår i Weatherford-bolagskoncernen (nedan kallad koncernen), som tillhandahåller ett brett utbud av oljefältstjänster i hela världen, såsom boring, uppskattning, anläggning av brunnar, ingrepp, avveckling och så vidare.
- 2 Weatherford Atlas Gip SA genomförde en fusion genom förvärv av bolaget Foserco SA, som var medlem i koncernen och tillhandahöll accessoriska tjänster till olje- och naturgasutvinning, däribland prospektering.
- 3 Efter fusionen genom förvärv granskade skattemyndigheterna Foserco SA:s skatteförpliktelser vad gäller inkomstskatt och mervärdesskatt. Skattemyndigheterna beslutade att genomföra en revision av dessa förpliktelser. Under den aktuella perioden hade Foserco SA tillhandahållit borrarstjänster till två kunder. För att tillhandahålla dessa tjänster hade Foserco SA använt sig av allmänna administrationstjänster från koncernbolag, närmare bestämt tjänster inom IT, HR, marknadsföring, optimering av finansiella och redovisningsmässiga processer, finans, redovisning, miljöskydd, försäljning och så vidare.
- 4 Dessa tjänster hade tillhandahållits av specialiserade avdelningar på vissa koncernbolag till flera medlemmar i koncernen, däribland Weatherford Atlas Gip SA. Eftersom de bolag som hade tillhandahållit tjänsterna inte har hemvist i Rumänien, hade Weatherford Atlas Gip SA i mervärdesskattehänseende tillämpat omvänd betalningsskyldighet för dessa transaktioner.
- 5 Efter skatterevisjonen utfärdade skatteinspektörerna det beskattningsbeslut och den skatterevisionspromemoria varigenom Weatherford Atlas Gip SA nekades rätt

till avdrag för mervärdesskatt på de förvärvade tjänsterna, eftersom det inte hade styrkts att dessa tjänster hade tillhandahållits i syfte att användas för beskattningsbara transaktioner. Weatherford Atlas Gip SA begärde omprövning av båda rättsakterna, men skattemyndigheterna beslutade att avslå denna begäran.

### **Parternas huvudargument**

- 6 **Weatherford Atlas Gip SA** har yrkat att Tribunalul Prahova (Förstainstansdomstolen i Prahova, Rumänien) ska begära förhandsavgörande från EU-domstolen med avseende på de aktuella frågorna om tolkning av unionsrätten.
- 7 Vad gäller den första frågan har Weatherford Atlas Gip SA anfört att det är nödvändigt att klargöra begreppet ”användning av vissa tjänster för beskattningsbara transaktioner”, eftersom skattemyndigheterna har nekat bolaget rätten att dra av mervärdesskatt på dessa tjänster. Skattemyndigheterna har inte förnekat att dessa tjänster faktiskt har tillhandahållits eller existerar. Skattemyndigheterna har inte heller hävdats att det rör sig om skatteundandragande, eftersom mervärdesskatt i det aktuella fallet har påförts genom tillämpning av systemet för omvänd betalningsskyldighet. Skattemyndigheterna har emellertid gjort gällande att Weatherford Atlas Gip SA inte har styrkt att det finns ett samband mellan de redovisade tillhandahållandena av tjänster och dess beskattningsbara transaktioner. Eftersom de tjänster som Weatherford Atlas Gip SA har förvärvat utgörs av administrationstjänster och eftersom bolagets anställda har haft brevväxling med tillhandahållaren angående de tillhandahållna tjänsterna eller deltagit i olika utbildningskurser som har arrangerats av tillhandahållarna rör skattemyndigheternas invändningar snarare nödvändigheten av att förvärva dessa tjänster. Skattemyndigheterna har således ifrågasatt om dessa tjänster har kommit Weatherford Atlas Gip SA till del och huruvida de har använts för dess beskattningsbara verksamhet.
- 8 Weatherford Atlas Gip SA har påpekat att EU-domstolen i sin praxis har identifierat två regler som ska tas i beaktande för att bedöma huruvida kravet avseende förvärv av tjänster för beskattningsbara transaktioner är uppfyllt.
- 9 Den första regeln är att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen. Ett sådant samband finns när kostnaderna för förvärvet utgör en del av priset på de utgående beskattningsbara transaktionerna. I detta hänseende har Weatherford Atlas Gip SA åberopat domen i mål C-98/98, Midland Bank.
- 10 Den andra regeln är att den beskattningsbara personen även tillerkänns avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader. Weatherford Atlas Gip SA har

bland annat nämnt domen i mål C-98/98, Midland Bank, och i mål C-408/98, Abbey National. I dessa domar slogs det fast att sådana omkostnader utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

- 11 Weatherford Atlas Gip SA har även hänvisat till målet Investrand, målet SKF, målet Kretztechnik, målet BLP Group, målet Cibo Participations och målet Securenta, men denna rättspraxis rör utgående ekonomiska transaktioner som utfördes av var och en av dessa enheter och som antingen var undantagna från mervärdesskatt eller inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 12 Enligt uppgifterna från Weatherford Atlas Gip SA finns det således för närvarande ingen dom där EU-domstolen har tolkat unionsrätten i syfte att klargöra huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärv av tjänster och de beskattningsbara transaktioner som utförs av beskattningsbara personer som enbart bedriver beskattningsbar verksamhet, när tjänsternas sammanlagda kostnad utgör en del av antingen försäljningspriset för producerade varor eller den beskattningsbara personens allmänna omkostnader.
- 13 Vad gäller den andra frågan finner Weatherford Atlas Gip SA det vara nödvändigt att EU-domstolen klargör om rätt till avdrag för mervärdesskatt kan nekas på grundval av skattemyndighetens subjektiva bedömning av huruvida förvärv av de aktuella tjänsterna är nödvändigt och ändamålsenligt, eftersom det i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet inte föreskrivs att det ska inges bevis för att dessa förvärv är nödvändiga för den ekonomiska verksamheten för att det ska medges avdrag för mervärdesskatt på ingående förvärv. I nämnda artikel föreskrivs enbart att förvärven ska avse varor och tjänster som ska användas för den beskattningsbara personens beskattningsbara transaktioner.
- 14 De tjänster som Weatherford Atlas Gip SA har förvärvat från koncernen omfattar, förutom den rådgivning som bolaget har tillhandahållits direkt, utarbetande av rutiner såsom exempelvis rutinen för elektronisk kundfaktureringsrutinen för administration av anställdas uppgifter och så vidare. Dessa rutiner har utarbetats för och använts av flera koncernbolag, däribland Weatherford Atlas Gip SA, medan kostnaderna för utarbetande och genomförande av dessa rutiner har fördelats mellan de mottagande bolagen.
- 15 Enligt skattemyndigheternas uppfattning har det inte styrkts att de aktuella tjänsterna har tillhandahållits för Weatherford Atlas Gip SA:s verksamhet och kommit bolaget till del. Således har skattemyndigheterna dragit slutsatsen att dessa tjänster i själva verket inte skulle ha fakturerats bolaget, i och med att de har använts av andra medlemmar i koncernen eller till och med av koncernen som sådan. Dessa tjänster utgör med andra ord kostnader för aktieägare och är därmed inte nödvändiga.

- 16 I domen av den 26 april 2012 i de förenade målen C-621/10 och C-129/11, *Balkan and Sea Properties och Provadinvest*, slog EU-domstolen fast att beskattningsunderlaget, vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot ersättning, utgörs av det faktiska vederlag som den beskattningsbara personen erhåller.
- 17 Enligt *Weatherford Atlas Gip SA* är det därför nödvändigt att EU-domstolen preciserar huruvida artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, förutom villkoret att tjänsterna ska användas för den beskattningsbara personens beskattningsbara transaktioner, även föreskriver kravet (separerat från eller inkluderat i begreppet ”användning för beskattningsbara transaktioner”) att tjänsterna ska vara nödvändiga för den beskattningsbara personen. Först och främst ombeds EU-domstolen att klargöra vilka kriterier som ska tillämpas vid en sådan bedömning.
- 18 Vad gäller den tredje frågan har *Weatherford Atlas Gip SA* gjort gällande att denna fråga tar avstamp i att skattemyndigheterna har nekat rätten till avdrag för mervärdesskatt på de tjänster som bolaget har förvärvat från koncernen. Skattemyndigheterna har motiverat sitt beslut med att bolaget inte har styrkt att tjänsterna har tillhandahållits för dess beskattningsbara transaktioner och kommit bolaget till del.
- 19 I detta hänseende har *Weatherford Atlas Gip SA* hänvisat till domen i mål C-283/12, *Serebryannay vek*, där det slogs fast att det för att anse att en transaktion sker mot ersättning endast krävs att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen.
- 20 För det fall det inte finns något samband mellan tillhandahållandet av tjänster och det vederlag som mottas, utgör tillhandahållandet inte någon mervärdesskattepliktig transaktion. I så fall ska det konstateras att, om tjänsten inte hade tillhandahållits, skulle den inte ha existerat, med den följd att transaktionen inte skulle ha varit mervärdesskattepliktig.
- 21 Eftersom skattemyndigheterna emellertid har förnekat att *Weatherford Atlas Gip SA* är mottagaren av det koncerninterna tillhandahållandet av tjänster är det enligt bolaget nödvändigt att EU-domstolen klargör om bolaget uppfyller villkoren för att betraktas som en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt mot bakgrund av artikel 9 och följande artiklar i avsnitt III i mervärdesskattedirektivet.
- 22 Enligt **skattemyndigheterna**, motparterna i målet, ska klagandebolagets yrkande att tolkningsfrågorna hänskjuts till EU-domstolen avvisas, eftersom *Weatherford Atlas Gip SA* i själva verket omber EU-domstolen att meddela en dom som vägleder den hänskjutande domstolen i det konkreta avgörandet av målet. Skattemyndigheterna är av den uppfattningen att det ankommer på den nationella domstol vid vilken målet har anhängiggjorts att bedöma de aktuella faktiska omständigheterna och avgöra om unionsrättslig praxis angående rätten till avdrag för mervärdesskatt är tillämplig i förevarande fall.

**Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 23 I enlighet med vad Weatherford Atlas Gip SA har anfört och i motsats till vad skattemyndigheterna har gjort gällande i detta avseende finner den hänskjutande domstolen det vara nödvändigt och ändamålsenligt att få klarhet om den tillämpliga unionslagstiftningen innan den fattar beslut i sak. Den hänskjutande domstolen ansluter sig till bolagets argument till fullo.
- 24 Vid bedömningen av huruvida det är angeläget att begära EU-domstolens förhandsavgörande om de aktuella tolkningsfrågorna beaktar den hänskjutande domstolen den omständigheten att de unionsrättsliga bestämmelserna i artiklarna 2 och 168 i mervärdesskattedirektivet, vilka är föremål för prövning och som EU-domstolen ombeds att tolka, är av grundläggande betydelse för utgången i målet. Mervärdesskatt är nämligen en skatt som är fastställd i unionsrätten och det gemensamma mervärdesskattesystemet baseras på en rad principer som är allmänt bindande inom unionen.
- 25 Med beaktande av den påverkan och den relevans som dessa unionsrättsliga bestämmelser har i förevarande fall är utgången i målet i hög grad beroende av vad EU-domstolen anser vara en korrekt tolkning av dessa bestämmelser. Mot bakgrund av denna tolkning ska den hänskjutande domstolen avgöra om skattemyndigheternas synsätt i det aktuella fallet är i överensstämmelse med unionsrättens anda eller däremot är felaktigt.
- 26 I detta sammanhang finner Tribunalul Prahova att förevarande mål inte enbart aktualiserar en fråga om tolkning av den nationella lagstiftningen och att det är nödvändigt att klargöra tolkningen av direktiv 2006/112 ur ovan anförda synvinklar.
- 27 Tribunalul Prahova anser därför att villkoren är uppfyllda för att bifalla yrkandet i förevarande situation. Den hänskjutande domstolen och parterna kan nämligen genom svaren på de aktualiserade frågorna få klarhet i de aspekter som är relevanta för avgörandet i målet, i och med att det har ställts en ny tolkningsfråga.